

בבית המשפט העליון בשבתו כבית משפט לערעורים אזרחיים

ע"א 1124/03

בפני: כבוד הנשיא א' ברק
כבוד השופט א' ריבלין
כבוד השופטת א' חיות

המערערת: גני עופר בניה והשקעות בע"מ

נגד

המשיב: פקיד שומה ת"א 1

ערעור על פסק דינו של בית המשפט המחוזי בתל-אביב-יפו
בתיק עמ"ה 1175/99, מיום 17.12.2002, שניתן על ידי
כבוד השופטת ברכה אופיר-תום

בשם המערערת: עו"ד שאול ברגרזון; עו"ד אמיר דולב

בשם המשיב: עו"ד קמיל עטילה

פסק-דין

הנשיא א' ברק:

האם עמדה המערערת בתנאים הנדרשים לניכוי "חוב תלוי" כהוצאה על פי פקודת מס הכנסה [נוסח חדש], התשכ"א-1961 (להלן: הפקודה) ביחס לתביעות שהוגשו כנגדה- זו השאלה הניצבת בפנינו.

רקע עובדתי

1. המערערת, חברה קבלנית, עסקה בהקמתם של שלושה מיזמי בנייה למגורים. תביעות שונות הוגשו (בשנות המס 1995-1997) כנגדה וכנגד חברה קבלנית שעבדה בבניית אחד המיזמים, חברת תינהב חברה לבנין ופיתוח (1990) בע"מ (להלן: תינהב), בגין שלוש עילות. האחת, תביעות של 20 מתוך 86 מדיירי אחד המיזמים, בגין ירידת ערכן של דירות אשר ארעה, לטענת התובעים, עקב סטיית המערערת מתוכניות הבנייה.

השנייה, שתי תביעות, אחת מתוכן כנגד המערערת, תינהב ובעל מניותיה של תינהב (להלן: תיק ליקוי הבנייה הראשון) והשנייה כנגד תינהב ובעל מניותיה בלבד (להלן: תיק ליקויי הבנייה השני), בגין ליקויי בנייה שנתגלו, לטענת התובעים, בדירותיהם. השלישית, תביעה של ספקית אלומיניום כנגד תינהב בגין חיובים שצמחו במהלך בניית המיזם.

2. בדו"ח שהגישה המערערת לשנת המס 1995 היא ניכתה, בין היתר, סכום של 3.15 מליון ש"ח כהוצאה בגין התביעות העומדות ותלויות כנגדה וכנגד תינהב (להלן: חובות תלויים). המערערת כימתה את גובה הוצאותיה בצורה הבאה: ביחס לתביעות בגין ירידת ערך הדירות, הכפילה המערערת את גובה ירידת הערך הממוצעת לכל דירה (20,000 ש"ח), כפי שהוערך על ידי המומחה מטעם התובעים, במספר הכולל של דיירי המיזם (86 דיירים) וקבעה 75% מסכום זה כסכום שיש להפריש (סך הכל 1.35 מליון ש"ח). ביחס לתביעות בגין ליקויי בנייה, רשמה המערערת סכום של 750,000 ש"ח המהווים כ- 75% מהסכום הכולל של התביעות, תוך שהיא טוענת כי התחייבה לשאת בכל סכום שייפסק כנגד תינהב. ביחס לתביעת ספקית האלומיניום, נרשם סכום של 1 מליון ש"ח מתוך סכום כולל של כ- 1.4 מליון ש"ח שנתבעו מתינהב, בטענה שהשתיים חתמו (ביום 10.12.98) על הסכם שיפוי לפיו המערערת תישא בכל סכום שייפסק כנגד תינהב בגין תביעות ספקים. המשיב סירב (ביום 25.10.99) להכיר בהפרשות אלו. בנימוקיו הוא מציין, כי לא הובררו הטעמים שעמדו ביסודם של הסכומים אותם ביקשה המערערת לנכות.

3. על החלטת המשיב שלא להכיר בחובות התלויים כהוצאה מותרת הגישה המערערת (ביום 21.11.99) ערעור לבית המשפט המחוזי. לטענתה, כימות ההוצאות בגין החובות התלויים נעשה בהתאם לכללי החשבונאות המקובלים ונסמך על התביעות שהוגשו כנגדה וכנגד חברת תינהב, הכוללות בחלקן חוות דעת של מומחה. עוד טוענת המערערת, כי העובדה לפיה היא שוללת את טענות התובעים אותה ובכלל זה את הערכות הנזק שמועלות כנגדה אינה פוגמת ביכולתה להסתמך על הערכות נזק אלה לצורך ניכוי הוצאה בגין חובות תלויים. המשיב, לעומתה, טוען כי קביעת היקף ההפרשה נעשה באופן שרירותי, ללא בסיס חשבונאי ובניגוד לתנאים שנקבעו בפסיקה לצורך התרת ניכויים של חובות תלויים. בין לבין, ההליכים המשפטיים בין תינהב לבין ספקית האלומיניום הסתיימו (ביום 23.12.99) בפסיקת בורר לפיה תינהב תשלם לספקית האלומיניום סכום של 526,000 ש"ח ובתוספת הוצאות של 30,000 ש"ח.

4. בית המשפט המחוזי דן בפסק דינו (מיום 17.12.02) בשלוש שאלות מרכזיות: נטל ההוכחה בערעור על החלטת המשיב שלא לנכות את ההוצאה, העלאת טענות חדשות על ידי המשיב במהלך הדיונים בערעור ושאלת התקיימות התנאים להכרה בחובות תלויים כהוצאה לצורכי מס הכנסה. בעניין שאלת נטל ההוכחה, נקבע כי על הנישום, הדורש לנכות הוצאות, מוטל הנטל להוכיח את דבר קיומה של ההוצאה ואת העובדה כי הוצאה כולה לצורך ייצור הכנסתו בשנת המס בגינה נדרש ניכוי ההוצאה. בהתייחסו לטענת המערער בדבר העלאתן של טענות חדשות, קבע בית המשפט כי טענותיו החדשות של המשיב הועלו בחלקן כתגובה לטענות שהעלתה המערער לראשונה במהלך הדיונים בערעור ובחלקן האחר לא הביעה התנגדות להעלאתן ואף ניסתה להתמודד עימן.

5. בית המשפט המחוזי בחן את שאלת התקיימות התנאים להכרה בחובות תלויים בהתאם לפסיקתו של בית המשפט העליון בכל אחת משלושת עילות התביעה שנטענו כנגד המערער וכנגד תינהב. בעניין התביעות בגין ירידת ערך, נקבע, כי המערער לא ביססה בתשתית עובדתית את גובה החוב התלוי לצורך ניכוי וכמו-כן לא עמדה בנטל הנדרש להוכחת הסיכוי להצלחת התביעות נגדה. בית המשפט הגיע למסקנות אלה לאחר שמצא כי חישוב החוב התלוי לא היה מהימן. זאת מכיוון שהוא הושתת על חוות דעתו של מומחה מטעם התובעים אשר המערער טענה בכתבי הגנתה כי היא חסרת בסיס. בית המשפט נדרש אף למצב ההליכים הנוכחי בתביעות שהוגשו כנגד המערער לבית משפט השלום בעילה של ירידת ערך הדירות. נמצא כי לא ניתן להעריך את סיכויי ההצלחה של התביעות לאור העובדה שהתביעות אינן צפויות להסתיים בקרוב. ביחס לתביעות בגין ליקויי הבנייה, בית המשפט בחן את שתי התביעות שהוגשו מכוח עילה זו בנפרד. נקבע, כי התביעה בתיק ליקויי הבנייה הראשון יוצרת חוב תלוי של 50,000 ש"ח אותו יש לנכות מהכנסותיה של המערער לשנת 1995. בעניין זה אומצה חוות דעתו של המומחה שמונה מטעם בית משפט השלום במסגרת תביעה זו. להערכת המומחה עלות התיקונים אותם יידרשו לשאת הנתבעים (המערער, תינהב ובעל מניותיה) מגיעה לסכום כולל של 100,000 ש"ח. לעומת זאת, בית המשפט קבע כי התביעה בתיק ליקויי הבנייה השני אינה יוצרת חוב תלוי בר-ניכוי. בעניין זה נקבע, כי המערער לא הוכיחה את דבר קיומה של התחייבות לשאת בכל סכום שייפסק כנגד הנתבעים (תינהב ובעל מניותיה). בדונו בתביעת ספקית האלומיניום כנגד תינהב קבע בית המשפט, כי לא הוכחה הטענה לפיה המערער נושאת בכל סכום שייפסק כנגד

תינהב. זאת לאור העובדה שתינהב הפרישה מהכנסותיה את הסכום שפסק הבורר כנגדה (במאזן ליום 31.12.98, אשר נחתם ביום 19.1.00). לפיכך, דחה את טענת המערערת שנסמכה על הסכם שיפוי בינה לבין תינהב (מיום 10.12.98).

הטענות בערעור

6. על פסק דינו של בית המשפט המחוזי הוגש הערעור שבפנינו. המערערת מעלה שורה של טענות, הנחלקות לשני נושאים עיקריים: עניינים דיוניים ועניינים מהותיים. במישור הדיוני חוזרת המערערת על הטענה לפיה נטל ההוכחה מוטל על כתפי המשיב. כן טענה המערערת כנגד הרחבת החזית אותה ביצע המשיב במסגרת ההודעה המפרשת את נימוקי השומה שהוגשה לבית המשפט המחוזי (ביום 16.12.99). לטענתה, המשיב העלה טענות שלא נכללו בצו השומה. כמו כן, המערערת טוענת כנגד הרחבת חזית אותה ביצע המשיב במהלך הדיונים בבית המשפט המחוזי. במישור המהותי, טוענת המערערת כי אין בכפירתה בתביעות שהוגשו כנגדה, בעילת ירידת ערך הדירות ובעילת ליקויי הבנייה, כדי למנוע את ניכויים של הסכומים הנתבעים כחובות תלויים. כן טוענת המערערת, כי ממצב ההליכים המתנהלים כנגדה בתביעות בגין ירידת ערך הדירות לא ניתן להסיק את המסקנה, אליה הגיע בית המשפט המחוזי, לפיה סיכויי הצלחתן והסכומים הנתבעים בגינן אינם ודאיים דיים לצורך ניכוי חוב תלוי כהוצאה מותרת. לבסוף, המערערת טוענת כי המשיב התיר לתינהב לנכות מחצית מהסכום שפסק הבורר בתביעת ספקית האלומיניום. לפיכך, טענתה החלופית היא, כי יש להתיר לה ניכוי של מחצית מהסכום שפסק הבורר. המשיב מבקש לקיים את פסק דינו של בית המשפט המחוזי, להוציא קביעתו להותיר 50,000 ש"ח כחוב תלוי המותר כהוצאה.

7. להשלמת התמונה יוער, כי בית משפט השלום הדן בתביעות בגין ירידת ערך הדירות החליט (ביום 5.8.99), כי בנייני המיזם נבנו בניגוד לתוכנית בניין ערים. על החלטה זו הגישו המערערת ותינהב בקשת רשות ערעור לבית המשפט המחוזי (בר"ע 21510/99). הבקשה התקבלה (ביום 18.5.00) ונקבע כי הבניינים לא נבנו בניגוד לתוכנית בניין ערים. בעקבות פסק דינו של בית המשפט המחוזי ניתן (ביום 1.6.00) פסק דינו של בית משפט השלום הדוחה את התביעות. על פסק דינו של בית משפט השלום הוגש ערעור לבית המשפט המחוזי אשר לא נתקבלה בו הכרעה (עד למועד פסק הדין המחוזי עליו הוגש הערעור שבפנינו). במסגרת הערעור הנוכחי, הגישה המערערת (ביום 12.1.04) בקשה להגשת ראיות נוספות. בקשתה היא לצרף את פסק הדין שניתן בינתיים בעניין התביעות בגין ירידת ערך הדירות בבית המשפט המחוזי (ע"א 2548/00), אשר קיבל את ערעורם של התובעים והחזיר את הדיון לבית משפט השלום,

ואת החלטת בית המשפט העליון (רע"א 9730/03) אשר דוחה את בקשת רשות הערעור שהגישו המערערת ותינהב על פסק דינו של בית המשפט המחוזי.

התשתית הנורמטיבית

8. סעיף 17 לפקודת מס הכנסה קובע כי:

"17. הניכויים המותרים

לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד..."

מסעיף זה נלמד כי שתי דרישות מרכזיות נדרשות לשם ניכוי הוצאה. האחת, ההוצאה יצאה לצורך ייצור הכנסה ולשם כך בלבד ("ההוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו"). השנייה, ההוצאה מסווגת כהוצאה פירותית להבדיל מהונית ("בשנת מס") (ראו: ע"א 3515/97 פקיד שומה באר שבע נ' בית מרקחת אילן בע"מ, פ"ד נו(5) 311, 315-316).

9. ביסוד סעיף 17 עומד, בין היתר, העקרון הכלכלי והחשבונאי של הקבלת ההכנסה להוצאות שהוצאו לצורך ייצורה (ראו, למשל: ע"א 1527/97 אינטרבילדינג חברה לבניין בע"מ נ' פקיד שומה ת"א 1, פ"ד נג(1) 699, 719; ע"א 421/78 פקיד השומה תל אביב 1 נ' חברת מ' מורצקי-רוזן מהנדסים יועצים בע"מ, פ"ד לג(2) 454, 457). במסגרת עקרון זה, ובהתאם לשיטת הדיווח על בסיס מצטבר, הותרת ההוצאה אינה מותנית בשאלה, האם יצאה ההוצאה בפועל. אכן, המועד בו התחייב הנישום להוציא את ההוצאה (לצורך ייצור הכנסתו) הוא המגבש את ההכרה בה כ"הוצאה" לצורכי חישוב הכנסתו החייבת (ראו: ע"א 231/58 פקיד השומה, רחובות נ' בוחניק, פ"ד יג 1948, 1951). כך, "יש לזקוף את החוב בעת היווצרו ולא בעת תשלומו" (ע"א 190/58 פקיד השומה למפעלים גדולים נ' חברת "נקיד" בע"מ, פ"ד יג 1453, 1455 (להלן: נקיד)). רציונאל זה נובע מהעובדה, כי היווצרות ההוצאה (כמו גם ההכנסה) - ולא מועד יציאת המזומנים - הוא זה אשר משפיע על מצבו של הנישום ומפחית, מבחינה כלכלית, את יכולתו לשלם ואת עושרו (ראו: פרשת נקיד, 1455; י' מ' אדרעי, "התשתית העיונית למגמות חדשות בפסיקה: הגדרת הכנסה; כללי הקבלה וניכוי הוצאות וריבית; עסקה בודדת וקיזוז הפסדים; על מעמדו של הנישום השכיר", עיוני משפט כ (תשנ"ז) 283, A.M. Stanger et al., "Prepaid Income and Estimating Expenses: 306

Financial Accounting Versus Tax Accounting Dichotomy, 33 *Tax Law*. 403, D.A. Geier, "The Myth of Matching Principle as a Tax"; 405 (1980) והשוו: (Value", 15 *Am. J. T. Pol'y* 17 (1998).

10. במקרה שלפנינו מתבקשת התרתן בניכוי של הוצאות אשר נוצרו במסגרת ולצורך ייצור הכנסה לשנת 1995. בהתאם לעקרון ההקבלה ניתן היה לייחס, מהבחינה "העקרונית" והחשבונאית, את כל ההוצאות ובכלל זה התביעות שהוגשו כנגד המערערת להכנסה שהופקה על ידה בשנת 1995. עם זאת, התביעות אשר הוגשו, בחלקן, כנגד המערערת טרם הגיעו לכלל הכרעה בעת הגשת הדיווח לשלטונות המס. אכן, קיימת אי-וודאות הן ביחס לגודל החובות התלויים והן ביחס לסיכויי התממשותם בפועל. במצב דברים זה, נוצר מתח בין העקרון בדבר מיסוי הכנסתו החייבת של הנישום לבין האינטרס בדבר גביית מס אמת (ראו והשוו: ע"א 600/75 תל רוני קבלנים ובונים בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב, פ"ד לא(2) 763, 768 (להלן: תל רוני)). מן הצד האחד, העדפת מיסוי ההכנסה החייבת תאפשר לנישום לנכות הוצאות אשר יצאו בייצור הכנסתו, הגם שאינן ודאיות, ובכך למנוע מיסוי עודף של הכנסתו החייבת. אכן, מס ההכנסה משתלם על הכנסתו החייבת של הנישום ולא על תקבוליו (revenues) (ראו: הגדרת "הכנסה חייבת" לסעיף 1 לפקודת מס הכנסה). מן הצד השני, ניכוי חובות תלויים עלול להביא לשחיקת הכנסות הנישום לאור חוסר הוודאות הטמונה בהתממשותם (ראו: M.A. Chirelstein, *Federal income Taxation* (7th ed., § 13 (1994)). גביית המס תיפגע באופן ניכר מפני שאין ביטחון כי הפחתתה של ההכנסה החייבת מוצדקת (השוו: ע"א 3415/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' רובינשטיין ושות' חברה לבנין פיתוח ומימון בע"מ, פ"ד נז(5) 915, 928). השופט א' ויתקון עמד על שיקולים מתחרים אלה בציינו:

"השאלה העיקרית היא, אם נקבל את ההלכה המתירה הפרשה לחוב תלוי כדבר רצוי וצודק, או שמא נראה בה את הפרצה הקוראת לגנב ושכדאי להצר את תחולתה. אין לי ספק שניתן לעשות בה שימוש לרע, ... אך במקרים אחרים לא יתכן ספק בכך שאם אין מתירים בהם הפרשה לחוב תלוי, ייגרם לנישום עוול משווע. טול לדוגמא את המקרה שלפנינו שבו הוקמה הנישומה לשם רכישת קרקע, פיתוחה ומכירתה, ונניח שבכך תסתיים פעולתה המסחרית. היא מכרה מגרשים בשנה אחת והיו לה רווחים נאים. אך אליה וקוץ בה. אותה שנה קמו לה עוררין, והיא ידעה שעליה לפייסם בכסף רב. בינתיים בא פקיד השומה ונפרע ממנה את חלק הארי מרווחיה, בלי להתחשב בחוב התלוי. לימים, עם הסתיים המשפט והתגבשות החוב, תשאל הנישומה, מניין לה הכסף

לתשלום החוב? את רוב רווחיה לקח האוצר והיא עומדת לפני שוקת שבורה" (פרשת תל רונן, 768).

11. על רקע שיקולים אלה, ובעקבות הפסיקה האנגלית, נקבע, כי התשובה לשאלה זו טומנת בחובה מציאת נקודת איזון בין האינטרסים העומדים על הפרק. האיזון טמון בשלושה תנאים המבטיחים, מצד אחד, למסות את הכנסתו החייבת של הנישום (להבדיל מתקבוליו) ומצד שני, למנוע את שחיקת בסיס המס (ראו: פרשת נקיד, 1455; ע"א 157/60 נקיד בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד יד (3) 2237, 2240; ע"א 533/60 ארקייע קוי תעופה בישראל בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב 1, פ"ד טו (2) 1533, 1538; פרשת תל רונן, שם; ע"א 3468/93 דיל נ' פקיד שומה ירושלים (לא פורסם); ע"א 3348/97 פקיד שומה למפעלים גדולים נ' דיקלה חברה לניהול קרנות נאמנות בע"מ, פ"ד נו (1) 1, 10-12; וראו האיזון הנערך במסגרת המשפט האנגלי: *Southern Railway of Peru Ltd. V. Owen* [1956] 2 All E.R. 728 (hereinafter: *Owen*); *Winter v. Inland Revenue Commissioners* [1961] 3 All E.R. 855; *Halsbury's Law of England* (4th. Ed., 2002), para. 163). ואלה הם התנאים: האחד, הנישום מחוייב לכלול את החובות התלויים כהפרשה במאזניו בהתאם לעקרונות חשבונאיים מקובלים (לגישות החשבונאיות השונות ביחס לתנאי הראשון ראו, למשל: ש' שוב וא' סוראיה, "התחייבויות תלויות, האמנם?", רואה החשבון נג (3) (2004) 231, 232-235 (להלן: התחייבויות תלויות)). השני, ניתן, בהתבסס על כללי החשבונאות המקובלים, להגיע לקביעה מוסמכת ומהימנה של גובה החובות התלויים (לגישות החשבונאיות השונות ביחס לתנאי השני, ראו: התחייבויות תלויות, שם; וכך ראו: פרשת דיל, שם; *Owen case*, 739). השלישי, מידה הסתברותית גבוהה, אך לא מוחלטת, לכך שהחוב התלוי יהפוך לחוב מוחלט (ראו: פרשת תל רונן, 767; א' רפאל וד' אפרתי, דיני מס הכנסה (תשמ"ה) 462).

12. תשתית נורמטיבית זו שימשה לבית המשפט המחוזי בבחינת טענות הצדדים. הצדדים לערעור סמכו טיעוניהם על תשתית נורמטיבית זו. ממילא, לא הועלו בפנינו טענות כנגד תשתית זו. בנסיבות אלה, לא מצאנו לנכון להידרש לבחינתה (השוו לדיני המס הפדראליים בארצות הברית אשר אינם מכירים בניכוי חובות אשר טרם התגבשו לכדי חוב סופי: *Lane Construction Corp. v. Commissioner* 49 F2d 1080 (1931); *Union Pacific Railroad Co., Inc. v. United States* 524 F2d 1343 (1975); E.M. Jensen, "The Supreme Court and the Timing of Deductions for Accrual-Basis Taxpayers", 22 *Georgia L. Rev.* 229 (1989). השאלה המתעוררת בערעור זה היא האם עמדה המערערת בשלושת התנאים הנדרשים לצורך התרת החובות התלויים בניכוי

מהכנסתה החייבת לשנת המס 1995. נפנה, אפוא, לבחינת טענות המערערת במישור הדיוני והמהותי, על רקע תשתית נורמטיבית זו.

נטל ההוכחה והרחבת חזית

13. במישור הדיוני טוענת המערערת, כזכור, כי נטל ההוכחה בערעור מס הכנסה על צו השומה, לאור סעיף 155 לפקודה, מוטל על המשיב. זאת משום שספרי המערערת לא נפסלו ואף לא ניתנה הנמקה המבססת את שלילת ההוצאות שהתבקש ניכויין. אין בידי להסכים עם טענות אלה. סעיף 155 לפקודה קובע כדלקמן:

”חובת הראיה כי השומה היא מופרות תהיה על המערער; אולם אם המערער ניהל פנקסים קבילים, ... חייבים פקיד השומה או הנציב, לפי הענין, להצדיק את החלטתם.”

14. כפי שציין בית המשפט המחוזי, סעיף 155 לפקודה מטיל את נטל השכנוע בערעור על שומה, שהוצאה לנישום שספריו קבילים, על כתפי פקיד השומה, רק במצב בו המחלוקת נשוא הערעור היא בעניין הנובע מהספרים, דהיינו “מחלוקת פנקסית”. אך כאשר המחלוקת בין הנישום לפקיד השומה היא בעניין לבר-פנקסי, אין תחולה לסעיף 155 לפקודה. נטל השכנוע ונטל הראיה יוטלו במקרה כזה על פי הדין הכללי (השוו: רע"א 3646/98 כ.ו.ע. לבנין בע"מ נ' מס ערך מוסף, פ"ד נז(4) 891 (להלן: כ.ו.ע.)). בענייננו המחלוקת לא נובעת מהרישום החשבונאי בספרים, כי אם מעצם שאלת הוכחתן של הוצאות מותרות בניכוי בהתאם לתנאים שהוכרו במשפט הישראלי. הכלל הוא, כי על הטוען לקיומה של הוצאה הנטל להוכיחה מפני שהוא “המוציא מחברו” במצב זה (ראו: ע"א 4125/90 ענבר נ' פקיד השומה, גוש דן, פ"ד מח(2) 383, 392; ע"א 2082/92 שחם נ' פקיד שומה תל אביב 2 (לא פורסם); והשוו: רע"א 1436/90 גיורא ארד, חברה לניהול השקעות ושרותים בע"מ נ' מנהל מס ערך מוסף, פ"ד מו(5) 101, 107-108). אכן, המערערת שטוענת לקיומן של הוצאות מותרות בניכוי עליה לנמק עמדתה זו, ולהניח את התשתית העובדתית הנדרשת לה (ראו והשוו: ע"א 468/01 חטר ישי נ' פקיד שומה תל אביב 4 (טרם פורסם); פרשת כ.ו.ע. 908-909). לאור זאת, לא מצאתי כל סטייה של בית המשפט המחוזי מדיני הראיות, בקביעתו כי על המערערת להוכיח כי אותן הפרשות בגין חובות תלויים מהוות הוצאות על פי התנאים שנקבעו בפסיקה לעניין זה. לפיכך, דין טענותיה של המערערת בדבר נטל ההוכחה להידחות.

15. טענה דיונית נוספת שמעלה המערערת עוסקת בהרחבת חזית מצד המשיב. לטענת המערערת, בנימוקי השומה לא מופיעות הטענות אותן העלה המשיב בבית המשפט המחוזי אשר שימשו בדחיית טענותיה של המערערת. לפיכך, גורסת המערערת, אין לקבל בשלב הדיון בבית המשפט המחוזי טענות עובדתיות ומשפטיות חדשות מצד המשיב. גם טענה זו נדחתה על ידי בית המשפט המחוזי. אכן, צדק בית המשפט קמא בקובעו כי טענות אלה הועלו בחלקן כתגובה לטענות המערערת במהלך הדיון בבית המשפט ובחלקן האחר הן מהוות טענות משפטיות, המעוגנות בתשתית העובדתית שהובאה בפני בית המשפט, אשר אינן פותחות חזית דיונית נוספת ויש בכוחן כדי לתרום לחקר האמת (השוו: רע"א 5491/01 ארליך נ' ציון חברה לביטוח בע"מ, פ"ד נו(2) 871, 875). על כן, לא מצאתי מקום להתערב בקביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה אין למנוע, בנסיבות המקרה, את העלאתן של הטענות מצד המשיב.

התביעות בגין ירידת ערך הדירות

16. הצדדים לערעור לא היו חלוקים באשר להתקיימות התנאי הראשון, בדבר הכללת החוב במאזנים, הנדרש לצורך התרתם בניכוי של חובות תלויים. עיקר המחלוקת התמקדה סביב התנאים השני והשלישי בדבר גובה החוב והסתברות התממשותו. דעתי היא כי בדין דחה בית המשפט המחוזי את האומדן אותו הציגה המערערת וקבע כי אינו מקיים את התנאי השני. אכן, המערערת קבעה את גודל ההפרשות מתוך הנחה, כי היא צפויה להיתבע על ידי כל 86 בעלי הדירות בעוד שבזמן הגשת הדו"ח למס הכנסה הוגשו 20 תביעות בסך הכל. האם הנחה זו יכולה להוות בסיס לקביעה מוסמכת של סכום החוב? דעתי היא בשלילה. ההסתברות להגשתן של 86 תביעות, להבדיל מעשרים, לוטה בערפל. הסכומים אותם יתבעו כל 86 בעלי הדירות, ולא כל שכן הסכומים בהם עתידיים התובעים לזכות, לוטים אף הם בערפל. ואכן, עד ליום מתן פסק דינו של בית המשפט המחוזי (ביום 17.12.02) לא הוגשו תביעות נוספות בעילה של ירידת ערך הדירות. אמנם אין עובדה זו רלבנטית, ככזו, לבחינת אמינות החישוב שבוצע על ידי המערערת, נכון למועד הגשת הדו"ח. עם זאת, יש בנתון זה משום אינדיקציה לקושי הטמון בהנחה שהניחה המערערת בחישוב החוב התלוי. הנני סבור, כי קבלת אומדנה של המערערת חורג מן האיזון אותו מבקש המשפט הישראלי למצוא בין מיסוי ההכנסה החייבת לבין מניעת שחיקתו של בסיס המס (ראו: פרשת דיל, שם). זאת ועוד, התביעות בגין ירידת ערך הדירות הוגשו כנגד המערערת וחברת תינהב. חישוב החוב התלוי מבוסס על ההנחה לפיה כל סכום שייפסק יושת על

המערערת. המערערת לא נתנה טעם- המעוגן בדין או בהסכם שיפוי- מדוע היא תישא לבדה בכל סכום העתיד להיפסק לחובת השתיים.

17. קושי נוסף הטמון באומדן שהוצג על ידי המערערת הוא בקביעת גובה החוב התלוי בגין כל אחת מהתביעות. בעניין זה, המערערת אימצה את חוות הדעת אותה צירפו התובעים בכתבי התביעה שהוגשו כנגדה בגין ירידת ערך הדירות. בחוות הדעת הוצגו אומדנים שונים עבור ירידות ערכן של דירות מסוגים שונים. המערערת ערכה ממוצע של אומדנים אלה ומהם הפחיתה 25% וייחסה ממוצע זה לכל אחת מ- 86 הדירות בפרויקט. בצדק קבע בית המשפט המחוזי, כי אימוץ "עיוור" של הסכום הנקוב בכתבי התביעה אינו עומד בקנה אחד עם הנטל המוטל על הנישום להוכיח את מהימנותו של הסכום הנדרש בניכוי. אכן, אימוצה של חוות הדעת מטעם התובעים נעשה במקביל לכפירתה בחוב זה בכתבי ההגנה שהגישה במסגרת תביעות אלה. כך, המערערת סמכה ידיה על ההלכה לפיה אין למנוע מהנישום להתכחש לסכום עליו הוא נתבע במסגרת התביעות המוגשות כנגדו ובו בעת, לנכות את החוב התלוי כהוצאה מותרת (ע"א 860/75 ישראניל בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לא(2) 729, 732 (להלן: ישראניל); פרשת תל דונן, 768).

18. עם זאת, מהלכה זו לא נובע, כי גובה הסכום המופרש כחוב תלוי יהיה זהה לסכום שנתבע מהנישום. אכן, ההבחנה בין כפירת הנישום כנתבע במסגרת התביעה האזרחית לבין הפרשת החוב התלוי כנישום היא במישור הראייתי. מטרתה לנטרל את הדילמה בה מצוי נישום במצב דברים זה (ראו: פרשת תל דונן, 768). אך עצם קיומה של תביעה בגובה מסויים אינה פוטרת את הנישום מהוכחת התקיימותו של התנאי השני. המבחן הוא של מהימנות: האם ניתן לקבוע סכום מוסמך ומהימן כחוב תלוי בגין תביעה פלונית (ראו והשוו: פרשת ישראניל, שם; פרשת תל דונן, 769). אכן, על הנישום להציג קביעה מוסמכת של גובה החוב התלוי, בהסתמך על תשתית עובדתית אובייקטיבית ואמינה. עמד על כך השופט א' גולדברג בצינו:

"הנטל על מבקש ההפרשה להוכיח לא רק את נכונות חישוביו, אלא גם את אמינותם של הנתונים עליהם נסמך החישוב. במילים אחרות, כדי שייקבל חישובו של רואה החשבון עליו להכבד ולהיכנס גם לפרטי הנתונים שקיבל ומקורם, ואין הוא יוצא ידי חובתו באמירה סתמית כי חישובו נערך על פי נתונים שנמסרו לו, ואילו על מוסר הנתונים להוכיח כי הם נכונים" (פרשת דיל, בפסקה 5 לפסק הדין).

המערערת לא הראתה עד כמה הסכום בו היא נתבעת מייצג קירוב מהימן של סכום ירידת הערך שגרמה, לכאורה, במעשיה. אכן, אין לצפות, כעניין שאין להרהר אחריו, כי הסכומים הנקובים בכתב תביעה ישקפו במדויק את הנזקים אשר בגינם מוגשת התביעה. השיקולים המנחים תובעים בכימות נזקם יכולים להשתנות בהתאם לנסיבותיו של המקרה ולמיהות התובע. כמו כן, המערערת לא התמודדה עם העובדה כי התביעה הוגשה כנגדה וכנגד חברת תינהב. בנסיבות אלה, לא מצאתי מקום להתערב במסקנת בית המשפט המחוזי, אשר מעוגנת היטב בחומר הראיות, לפיה לא הוכיחה המערערת חישוב מוסמך ומהימן של הסכום הנדרש בניכוי. משהגעתי למסקנה זו, מתייטר הצורך לבחון את ההסתברות להתגבשות החוב לכדי חוב סופי ובכלל זה אין צורך לדון בבקשת המערערת לצירוף ראיות חדשות בערעור.

תיק ליקויי הבנייה הראשון

19. במסגרת תיק ליקויי הבנייה הראשון קבע בית המשפט המחוזי, כי המערערת עמדה בהוכחת שלושת התנאים הדרושים להכרה בחוב תלוי כהוצאה מותרת והעמיד את גובה החוב התלוי על 50,000 ש"ח, המהווים מחצית מהסכום הנקוב בחוות דעתו של המומחה מטעם בית המשפט. הצדדים לערעור טוענים, כי מסקנת בית המשפט באשר לגובה החוב התלוי אינה מתיישבת עם התשתית העובדתית בתיק הן ביחס לגובה הסכום ככזה והן ביחס לחלקה של המערערת מתוך הסכום הכולל שהעריך המומחה. לאחר שעיינתי בחומר שהונח בפני הגעתי למסקנה, כי אין מקום להתערב במסקנה זו. כידוע אין זה מדרכה של ערכאת הערעור להתערב בממצאים עובדתיים של הערכאה הדיונית, ככל שאלה מעוגנים בחומר הראיות (ראו, למשל: ע"א 4839/92 גנז נ' כץ, פ"ד מח(4) 749, 755). בית המשפט המחוזי הסתמך בהחלטתו על חוות דעתו של מומחה אשר מונה מטעם בית המשפט הדן בתיק ליקויי הבנייה הראשון. המערערת ותובעיה הסכימו כי חוות דעתו תהיה חוות הדעת היחידה בתיק. הסכום אותו העריך המומחה כירידת ערך, 100,000 ש"ח, נמוך בצורה משמעותית מהסכום הנתבע, 558,700 ש"ח, ויחד עם זאת גבוה מהסכום אותו העריך המומחה שמינתה המערערת במסגרת כתב הגנתה (10,000 דולר). בית המשפט אימץ הערכה זו לאחר שבחן את חומר הראיות ושמע את עדי המערערת ביחס לגובה החוב התלוי אותו ניתן להתיר בניכוי. איני סבור כי יש להתערב בממצא זה. משכך הם פני הדברים, דין טענות הצדדים, באשר לגובה החוב התלוי בגין תיק ליקויי הבנייה הראשון, להידחות.

20. העמדת גובה החוב התלוי על מחצית הסכום אותו העריך המומחה מבוססת על העובדה לפיה המערערת אינה נתבעת לבדה. אכן, סעיף 7 להסכם המכר בין המערערת לבין התובעים קובע כי המערערת "מתחייבת לגרום לכך שהקבלן יתקן על חשבונו פגמים וקלקולים בממכר" (ראו: מע/23, נספח א'). אך בניגוד לטענת המשיב, אין בהתחייבות זו כדי לבטל באופן מוחלט את אחריותה של המערערת כלפי התובעים ולא כל שכן להטיל את מלוא האחריות החוזית על חברת תינהב. עוד יוער, כי במאזן של חברת תינהב (מיום 31.12.98) הופרש סכום של 250,000 ש"ח בלבד, אשר מהווים כמחצית מהסכום הנתבע. הפרשה זו, כמו גם סעיף 7 להסכם המכר בין המערערת לבין התובעים, עולים בקנה אחד עם קביעתו של בית המשפט המחוזי לפיה יש להעמיד את חובה התלוי של המערערת על מחצית מהסכום שהוערך על ידי המומחה מטעם בית המשפט. על כן, דין טענות הצדדים, בעניין תיק ליקויי הבנייה הראשון, להידחות.

תיק ליקויי הבנייה השני

21. בדין דחה בית המשפט המחוזי את טענותיה של המערערת בעניין תיק ליקויי הבנייה השני. תביעה זו הוגשה כנגד תינהב ובעל מניותיה. המערערת אינה צד להליך. טענתה היא לקיום הסכם שיפוי אשר מכוחו היא נושאת באחריות לכל התביעות שיוגשו כנגד תינהב בגין ליקויי בנייה ובכלל זה התביעה הנוכחית. עם זאת, המערערת לא הניחה תשתית עובדתית אשר יש בכוחה להצביע על קיומו של הסכם כאמור. ממילא לא קמה מחוייבות חשבונאית ומשפטית לרישום סכום התביעה (כולו או מקצתו) כהפרשה אשר מוצדק לנכותה כהוצאה (ראו והשוו: ע"א 26/59 חברה ישראלית לתעשיית אנילין בע"מ נ' פקיד השומה, תל אביב (1) מזרח, פ"ד יד(1) 304, 305; פרשת ארקיע, 1539; פרשת תל רוני, 767).

תביעת ספקית האלומיניום

22. בעקבות פסיקת הבורר (ביום 23.12.99) הפך החוב התלוי לו טענה המערערת לחוב סופי העומד על 526,500 ש"ח. החוב הסופי נפסק לחובת תינהב. המערערת טוענת כי יש לנכות סכום זה כהוצאה מהכנסותיה ולחילופין מחציתו. דין הטענות להידחות, ככל שהדברים אמורים לשנת המס 1995. בחינת עיתוי ההוצאה אותה מבקש הנישום לנכות נעשה, בין היתר, על רקע עקרון ההקבלה ולאור שיטת הדיווח החלה על הנישום. במצב בו הנישום מדווח על הכנסותיו לפי בסיס מצטבר תיגזר שאלת עיתוי

ההוצאה בהתאם לשיטת דיווח זו. כך, עיתוי ההכנסות או ההוצאות לצורך דיני מס הכנסה יקבעו על פי מועד צמיחת הזכאות או המחוייבות, בהתאמה (ראו, למשל: ע"א 347/78 קופת עליה אגודה שיתופית לאשראי וחסכון בע"מ נ' פקיד השומה למפעלים גדולים, פ"ד לג(2) 525, 529-530). בנסיבות המקרה שלפנינו, המערערת לא טענה כי ההתחייבות כלפי תינהב נוצרה בשנת המס 1995. אכן, כפי שקבע בית המשפט המחוזי, מועד צמיחת ההתחייבות של המערערת לשפות את תינהב בגין תביעת ספקית האלומיניום הינו, לכל המוקדם, המועד בו מסרה המערערת את התחייבותה לתינהב המתייחסת לתביעת ספקית האלומיניום בלבד - 10.12.98 (ראו: מש/3). במצב דברים זה, המערערת אינה רשאית לדווח על הסכום שפסק הבורר לחברת תינהב כהוצאה, שיצאה בייצור הכנסתה, לשנת המס 1995. לפיכך, אין צורך להידרש למסקנותיו של בית המשפט המחוזי לפיה לא הוכח כי המערערת ותינהב פעלו בהתאם להסכם השיפוי ביניהן.

23. לאור מסקנה זו מתעוררת שאלת התרתו בניכוי של החוב הסופי כהוצאה לשנת המס 1998. שאלה זו לא נבחנה בפני בית המשפט המחוזי וממילא לא זכתה להתייחסותו, ככל שהדברים אמורים לשנת המס 1998. בעניין זה, מצהיר המשיב כי תיבדק טענת המערערת לפיה פקיד השומה התיר לתינהב לנכות מחצית מסכום פסיקת הבורר, מתוך הנחה שהמערערת תנכה את מחציתו השנייה (סעיף 34 לסיכומי המשיב). המשיב מתחייב לפעול בהתאם לתוצאות בירור זה. בנסיבות אלה, לא מצאנו לנכון לפסוק בסוגיה זו.

24. התוצאה היא כי אנו דוחים את הערעור. המערערת תשא בהוצאות המשיב בסכום כולל של 5,000 ש"ח.

ה נ ש י א

השופט א' ריבלין:

אני מסכים.

שופט

השופטת א' חיות:

אני מסכימה.

שופטת

הוחלט כאמור בפסק דינו של הנשיא א' ברק.

ניתן היום, י"ד בשבט התשס"ה (24.1.2005).

שופטת

שופט

הנשיא